

**ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНОЛОГИЧЕСКАЯ
СТРУКТУРА И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Управленческий персонал любого предприятия регулярно нуждается в информации об издержках, в которые обходится изготовление продукции. Для эффективной работы предприятия в условиях рыночной конкуренции необходимо соблюдать правило: максимум прибыли при минимальных затратах.

В условиях товарно-денежных отношений издержки, выражающие затраты предприятия на выпуск и реализацию продукции в денежной форме, принимают форму себестоимости. Одним из факторов, определяющих себестоимость продукции, является способ построения организационно-технологической структуры производства и управления на предприятии, а также характер и номенклатура вырабатываемой продукции. Указанные факторы регламентируют четкость выделения в учете, прогнозировании и калькулировании себестоимости продукции объектов учета затрат на производство. Успешное, прибыльное функционирование предприятия зависит от уровня организационного руководства и от степени рациональности производственной структуры предприятия.

Рассмотрим указанные вопросы на примере ликеро-водочной промышленности.

По организационному типу производства ликеро-водочные заводы относятся к предприятиям массового характера с постоянным выпуском однотипной продукции. В состав ликеро-водочного завода входят производственные и вспомогательные цехи и участки, такие как спиртоприемный (спиртохранилище), водочный (очистной), ликерный, посудный, отпускной, материальные склады, заводоуправление, ректгех и другие. Технологический процесс производства водки характеризуется рядом операций: приготовление водно-спиртовой смеси, отстаивание, фильтрация, очистка активным углем, фильтрация после очистки, разлив в бутылки, укупорка бутылок, выдержка и хранение.

Таким образом, на ликеро-водочном заводе можно выделить различные объекты учета затрат и исчисления себестоимости: цеха, участки и прочие структурные подразделения, а также технологические стадии и операции производства продукции, виды изделий. По нашему мнению, целесообразно исходя из нужд управленческого учета учитывать расходы по местам их возникновения с выделением также групп затрат по отдельным видам продукции, объединенных по какому-либо признаку, например, по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном оборудовании, сложности производства, одного назначения и др.

Информация о затратах должна быть оперативной, что способствует осуществлению повседневного контроля за их уровнем, принятию управленческих решений. В Республике Беларусь предпринимаются попытки осуществления реформ, направленных на приведение в действие экономических рычагов рыночной экономики. В этой связи совершенствование учета затрат на производство должно быть направлено на переориентацию отечественной теории и накопленного практического опыта на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием, создание нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение альтернативных подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, методов экономического анализа и принятия на этой основе управленческих решений.

Для организации учета и анализа затрат необходима соответствующая их классификация. Для нужд управленческого учета прежде всего актуально их деление на переменные и постоянные, что обусловлено различной зависимостью от объема производства.

К постоянным на предприятии можно отнести общепроизводственные, общехозяйственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования. В описываемой системе управленческого учета нет необходимости распределять данные расходы между видами продукции, их объем не оказывает значительного воздействия на динамику прибыльности производства. Постоянные расходы не зависят от объема производства и сбыта продукции. Часть постоянных расходов зависит от мощности предприятия (износ основных средств, страхование, заработная плата обслуживающего персонала и другие). Другая часть постоянных расходов определяется политикой администрации предприятия (на исследования, рекламу, повышение квалификации сотрудников и др.).

Таким образом, прибыль от реализации зависит прежде всего от количества проданной продукции и доли постоянных расходов на единицу изделий. В силу этого одной из возможностей роста прибыли является улучшение структуры выпускаемой и реализуемой продукции.

Управленческий учет во многих странах мира нацелен на отражение конечного результата и аналитическое соизмерение затрат и выпуска. На данной концепции базируется оперативное, тактическое, экономическое, технологическое, инновационное и структурное управление предприятием.

По нашему мнению, на ликеро-водочных заводах целесообразно использовать метод исчисления усеченной себестоимости по видам, группам продукции в рамках управленческого учета. Так, при традиционном способе исчисления полной себестоимости постоянные затраты включаются в нее на основании распределения, что значительно усложняет работу управленческой службы, делает ее более дорогостоящей. При альтернативном варианте данные расходы напрямую относятся на результат (выручку). Остатки готовой продукции здесь оцениваются только по переменным затратам. В условиях широкого ассортимента метод позволяет оценить вклад каждого изделия в возмещение постоянных затрат и формирование общего уровня рентабельности. Управленческая бухгалтерия прежде всего систематически предоставляет сведения по сегментам деятельности — готовым изделиям,

заказам, типам покупателей и др. для принятия тактических управленческих решений. В рамках указанных сегментов регулярно соизмеряются возможности и фактическая их реализация по доходам, расходам и результатам. Такая информация служит для достижения специфических целей, не ограниченных определенным периодом, используется в повседневной деятельности предприятия, более связана с конъюнктурными, чем со структурными изменениями, реализуется за короткий период.

В теории и практике управления отечественными предприятиями полностью игнорировался аспект анализа соотношения между объемами реализации продукции, издержками и прибылью. Одним из преимуществ системы управленческого учета является возможность в рамках ее информации определять формы зависимости затрат от объемов производства или загрузки производственных мощностей, получать информацию о прибыльности производства в зависимости от его объема, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов в зависимости от объема производства. Все это позволяет гибко и оперативно принимать решения по управлению. Используя информацию из системы управленческого учета, руководство имеет возможность выявлять наиболее рентабельные изделия, переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка, находить наиболее выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен. Система является важнейшим элементом механизма управления предприятием в условиях свободной конкуренции, что предполагает возможность установления нижнего предела цены на товар. Общая схема управленческого учета представлена на рисунке 1.

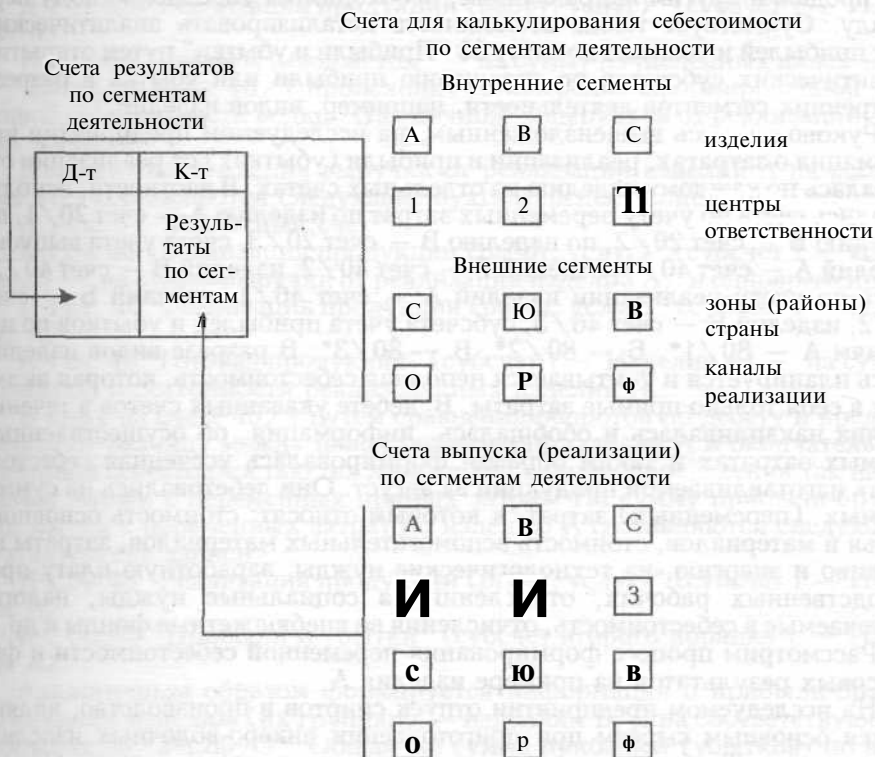


Рис. 1. Общая схема управленческого учета

Упомянутый способ организации работы позволяет приобрести в процессе функционирования управленческой системы предприятия еще несколько неоченимых преимуществ. Это простота и объективность кальку-

лирования себестоимости, возможность сравнения себестоимостей различных периодов по переменным затратам. Кроме того, ограничение себестоимости переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль статей затрат.

Предлагаем использовать в практической деятельности следующую схему работы в области учета и анализа затрат в рамках управленческой службы на предприятии.

В августе 1997 года ликеро-водочный завод занимался изготовлением трех видов продукции: водки "Пшеничной" (изделие А), водки "Московской" (Б), водки "Белая Русь" (В). Основная цель работы управленческой бухгалтерии на данном предприятии — оперативно выявлять наиболее рентабельные изделия и манипулировать объемом их выпуска в зависимости от спроса на рынке. Предположим, что бухгалтерия использовала метод определения усеченной себестоимости по каждому из изделий.

В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцией по его применению хозяйствующие субъекты исходя из особенностей своей производственной деятельности, структуры, организации управления устанавливают удобную для использования систему производственных счетов, группировку затрат по местам возникновения либо другим признакам, а также порядок калькуляционного учета. Указанные документы также предусматривают возможность ведения аналитического учета по счету 46 "Реализация продукции" по каждому виду реализуемой продукции, регионам продаж и другим направлениям, необходимым управленческому персоналу. Существует также возможность детализировать аналитический учет прибылей и убытков по счету 80 "Прибыли и убытки" путем открытия аналитических субсчетов по отражению прибыли или убытка в разрезе внутренних сегментов деятельности, например, видов изделий.

Руководствуясь вышеизложенным, на исследуемом предприятии информация о затратах, реализации и прибыли (убытках) от реализации отражалась по каждому изделию на отдельных счетах. В частности, использовались счета по учету переменных затрат по изделию А — счет 20/1, по изделию Б — счет 20/2, по изделию В — счет 20/3, счета учета выпуска изделий А — счет 40/1, изделий Б — счет 40/2, изделий В — счет 40/3, счета по учету реализации изделий А — счет 46/1, изделий Б — счет 46/2, изделий В — счет 46/3, субсчета учета прибылей и убытков по изделиям А — 80/1*, Б — 80/2*, В — 80/3*. В разрезе видов изделий здесь планируется и учитывается неполная себестоимость, которая включает в себя только прямые затраты. В дебете указанных счетов в течение месяца накапливалась и обобщалась информация об осуществленных прямых затратах и таким образом формировалась усеченная себестоимость изготавливаемой продукции за август. Они дебетовались на суммы прямых (переменных) затрат, к которым относят: стоимость основного сырья и материалов, стоимость вспомогательных материалов, затраты на топливо и энергию, на технологические нужды, заработную плату производственных рабочих, отчисления на социальные нужды, налоги, включаемые в себестоимость, отчисления во внебюджетные фонды и др.

Рассмотрим процесс формирования переменной себестоимости и финансовых результатов на примере изделия А.

На исследуемом предприятии отпуск спиртов в производство, являющихся основным сырьем при приготовлении ликеро-водочных изделий, оформляется Требованиями на отпуск спирта в производство. Отпуск вспомогательных материалов — этикеток, посуды и других — осуществляется по Лимитно-заборным картам; трав, корня женьшеня и других — по Накладным-требованиям на отпуск (внутреннее перемещение) материа-

* Показатель субсчета второго порядка

лов. Основанием для учета выработки и начисления заработной платы рабочим основного водочного цеха служит Ведомость учета выработки и начисления заработной платы. Поступившие в бухгалтерию первичные документы по расходу сырья, материалов, учету выработки группируются по видам продукции.

По мере накопления информации об усеченной себестоимости изделия А на суммы израсходованных производственных ресурсов составляются следующие проводки:

Д-т сч. 20 "Основное производство" (субсчет 1 — Изделие А)

К-т сч. 10 "Материалы" (12, 70, 67, 68, 69 и др.)

В ходе оприходования на склад для дальнейшей реализации изделий А на сумму неполной усеченной себестоимости составляется следующая бухгалтерская запись:

Д-т сч. 40 "Готовая продукция" (субсчет 1 — Изделие А)

К-тсч. 20 "Основное производство" (субсчет 1 — Изделие А) — на усеченную себестоимость сданных на склад изделий А.

Окончательная величина усеченной себестоимости изделия А выводится в результате учета списания коммерческих расходов и начисления налогов по реализации (НДС, акцизы) путем составления бухгалтерских записей:

Д-тсч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (субсчет 1 — Изделие А)

К-т сч. 43 "Коммерческие расходы" на сумму коммерческих расходов, относящихся к изделию А

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (субсчет 1 — Изделие А)

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" — на сумму начисленных налогов.

Далее на счете 46/1 происходит соизмерение сформированной усеченной себестоимости водки "Пшеничной" с выручкой от реализации данных изделий.

В момент поступления выручки от реализации изделий А на расчетных счет составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет"

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (субсчет 1 — Изделие А) — на сумму выручки от реализации изделий А, и одновременно

Д-тсч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (субсчет 1 — Изделие А)

К-т сч. 40 "Готовая продукция" (субсчет 1 — Изделие А) — на сумму усеченной себестоимости реализованных изделий А.

В итоге на счете 46/1 путем сравнения оборотов по дебету и кредиту выявляют разницу между ценой реализации изделий А и окончательной усеченной себестоимостью тех же изделий в целях определения так называемой маржи с переменных прямых затрат. На сумму прибыли-брутто или маржи с переменных затрат по изделию А составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" (субсчет 1 — Изделие А)

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (субсчет второго порядка 1 — Изделие А).

Аналогичным образом формируется информация о прибыли-брутто по каждому изделию (их группам) — изделиям Б, В на соответствующих субсчетах 80/2*, 80/3*. Общая же сумма прибылей (убытков) по всем изделиям накапливается на счете 80/1, объединяющем в себе субсчета второго порядка - 80/1*, 80/2*, 80/3*.

На исследуемом предприятии в рамках управленческого учета постоянные расходы на изготовление всех видов изделий (общепроизводственные, общехозяйственные и др.) не включаются в калькуляцию, группи-

руются на отдельном счете, например, 22 "Постоянные расходы" и периодически списываются в дебет счета 80 "Прибыли и убытки" (субсчет 1 — Прибыли и убытки от реализации продукции, работ, услуг), т.е. возмещаются общей суммой из выручки.

Чтобы определить результат деятельности и рентабельности по предприятию в целом за счет прибыли-брутто, по всем изделиям возмещают постоянные расходы на них путем составления следующей проводки:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (субсчет 1 — Прибыли и убытки от реализации продукции)

К-т сч. 22 "Постоянные расходы" — на общую сумму постоянных расходов.

Таким образом, на исследуемом предприятии сальдо по счету 80/1 будет отражать конечные результаты — прибыль или убыток предприятия от реализации всей продукции. Для нужд управленческого учета в отчете о доходах содержится два финансовых показателя: маржинальный доход (прибыль-брутто) и прибыль-нетто.

Общая схема бухгалтерского учета финансовых результатов по методу усеченной себестоимости в рамках управленческой службы предприятия представлена на рисунке 2 и может быть использована на предприятиях различных отраслей промышленности.



Рис. 2. Общая схема бухгалтерского учета финансовых результатов по методу усеченной себестоимости (изделие А)

Представленная система производственного учета позволяет собирать информацию об указанных результатах деятельности предприятия и согласуется с требованиями составления Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках. При помощи управленческой информационной системы составляется внутренняя отчетность о затратах, объемах производства и реализации продукции и т.д. Так проявляется единая функция Финансового и Управленческого бухгалтерского учета в процессе принятия управленческих решений — информационное отражение экономического и финансового состояния предприятия через показатели баланса, затрат, денежных потоков и др.